

0- 792756

На правах рукописи

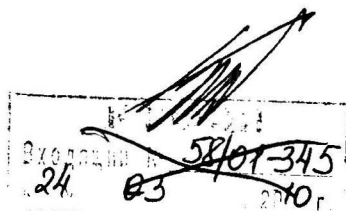
Баев Виктор Викторович

**СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
ОРГАНИЗАЦИЙ ЖИЛИЩНО-
КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА**

08.00.10. – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва
2010



025301

Работа выполнена на кафедре "Налоги и налогообложение" ФГОУ ВПО "Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации"

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор
Астахов Андрей Андреевич

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор
Маршавина Любовь Яковлевна

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712754

кандидат экономических наук

Костальгин Дмитрий Сергеевич

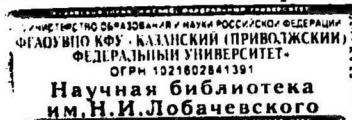
Ведущая организация:

ГОУ ВПО "Московский городской университет управления Правительства Москвы"

Защита состоится 15 апреля 2010 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 при ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 55, ауд. 213.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203.

Автореферат разослан 4 марта 2010 г. и размещен на официальном сайте ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»: www.fa.ru



Ученый секретарь совета Д 505.001.02
кандидат экономических наук, доцент

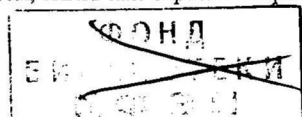
Е.Е. Смирнова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Жилищно-коммунальное хозяйство (далее ЖКХ) является важной сферой современной рыночной экономики. В данной сфере оказываются различные услуги и осуществляются разнообразные работы, которые во многом определяют качество жизни населения. Переход России к рыночным отношениям показал, что сформированное в условиях плановой экономики ЖКХ не соответствует новым задачам. Это обусловило принятие решения о проведении реформы отрасли с целью приведения в соответствие требованиям рыночной экономики и повышению на этой основе качества жилищно-коммунальных услуг. Реформа началась в 1992 году с принятием Закона "Об основах федеральной жилищной политики". Следующий важный этап развития связан с разработкой и началом реализации в 1997 году Концепции реформирования жилищно-коммунального хозяйства. Согласно этой Концепции выполнение работ и оказание услуг организациями ЖКХ должны переводиться на коммерческую основу при демонопользации самой отрасли. Проводимая в ЖКХ реформа охватила, в первую очередь, предприятия различных организационно-правовых форм. В настоящее время в данной отрасли сосуществуют различные типы хозяйствующих субъектов: коммерческие организации, поставляющие жилищно-коммунальные услуги, муниципальные унитарные предприятия, товарищества собственников жилья, управляющие компании и т. п., что требует новых методов управления отраслью, а также новых подходов к налоговому регулированию.

Расширение жилищного строительства, реконструкция старого жилья дали толчок развитию отрасли, привели к росту объемов оказываемых жилищно-коммунальных услуг. Рост объема предоставляемых ЖКХ услуг повышает фискальный потенциал данной сферы экономики. Несмотря на то, что налоговые поступления от организаций сферы ЖКХ достигают 3% от общей суммы налоговых поступлений (в зависимости от региона), в настоящее время фискальная функция налогов в сфере ЖКХ реализована не в полной мере, что в значительной степени связано с низким уровнем налогового администрирования данной отрасли в целом, в том числе с отсутствием эффективных методик налогового контроля.

Активный научный поиск в области налогового администрирования, который отмечается в российской экономической науке в последние годы, в основном направлен на исследование общих вопросов налогового администрирования безотносительно отраслевых особенностей. Вместе с тем, ЖКХ как отрасль современной



рыночной экономики имеет существенные отраслевые особенности, к числу которых, прежде всего, относятся:

- высокая востребованность и социальная значимость услуг, предоставляемых ЖКХ;
- высокий динамизм сферы ЖКХ, постоянное развитие отрасли, вовлечение в оборот все больших средств, что обуславливает рост налогового потенциала отрасли;
- наличие монополий в отдельных видах деятельности в жилищно-коммунальной отрасли;
- государственное регулирование тарифов на услуги отрасли;
- сосуществование в отрасли предприятий различных видов собственности и различных организационно-правовых форм.

Указанные особенности предопределяют необходимость учета отраслевой специфики при осуществлении налогового администрирования, разработки адаптированных к отраслевым особенностям методик исчисления налогового потенциала, налоговой нагрузки, а также методик планирования и проведения налоговых проверок.

Степень разработанности проблемы. Проблема эффективной организации ЖКХ активно обсуждается российскими экономистами. В монографиях и статьях периодической печати последних лет большое внимание уделяется вопросам организации отдельных видов деятельности в отрасли, влиянию реформы ЖКХ на объем и качество услуг, предоставляемых потребителям и т. п. Вместе с тем, проблемы налогообложения доходов от деятельности субъектов ЖКХ затрагиваются в ограниченном числе работ. В имеющихся к настоящему времени научных исследованиях, как правило, анализируются отдельные нормы налогового законодательства, применяемые в данной отрасли. Вне поля зрения ученых осталась проблема комплексного анализа налогообложения одной из наиболее важных в социальном плане отраслей экономики.

В последние годы растет число научных работ, посвященных проблемам налогового администрирования как составной части общей теории налогов. Содержание налогового администрирования и его структура наиболее детально исследованы в работах Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашева. Вопросами определения налогового потенциала и налоговой нагрузки занимаются О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев. Активно изучаются российскими экономистами вопросы налогового прогнозирования и планирования (А.Б. Паскачев, Л.М. Архипцева, М.В. Романовский). Боль-

шое число научных разработок посвящено проблеме эффективной организации налогового контроля. Вместе с тем, в настоящее время отсутствуют научные разработки вопросов специфики налогового администрирования жилищно-коммунального хозяйства. В большинстве из имеющихся научных публикаций рассматривают лишь отдельные аспекты налогообложения отрасли.

Отсутствие теоретических работ по проблеме специфики налогового администрирования ЖКХ, недостаточная проработанность вопросов практики налогообложения субъектов ЖКХ обусловили актуальность темы диссертационной работы и цель научного исследования.

Цель диссертационной работы заключается в развитии теоретических представлений об отраслевой специфике налогового администрирования на примере организаций жилищно-коммунального хозяйства и разработке на этой основе комплекса рекомендаций по совершенствованию отдельных норм налогового законодательства, направленных на повышение эффективности налогового контроля в отрасли.

Для достижения поставленной цели в диссертации решались следующие задачи:

- выявить и обосновать специфику деятельности предприятий ЖКХ как основы для разработки эффективного налогового администрирования данной отрасли;
- на основе анализа ключевых понятий общей теории налогового администрирования выявить специфику этих понятий применительно к сфере жилищно-коммунального хозяйства;
- обобщить практику налогового планирования и налогового регулирования, инструменты, приемы и методы их осуществления с целью адаптации для сферы ЖКХ;
- проанализировать используемые в настоящее время методики расчета налогового потенциала, налоговой нагрузки и оценить возможность их применения в сфере ЖКХ;
- адаптировать имеющиеся в экономической литературе методики организации налогового контроля и адаптировать их для целей применения в ЖКХ;
- разработать конкретные предложения по совершенствованию налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля ЖКХ в условиях проведения жилищно-коммунальной реформы.

Объектом исследования является система налоговых отношений в сфере жилищно-коммунального хозяйства в условиях проведения жилищно-коммунальной реформы.

Предмет исследования – налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль как структурные элементы налогового администрирования организаций ЖКХ.

Теоретические и методологические основы исследования.

Теоретической базой исследования послужили труды ученых, заложивших основу современной налоговой системы (А. Вагнера, А. Смита, Д. Рикардо, Н.И. Тургенева), а также современных российских экономистов: В.Г. Панскова, Д.Г. Черника, В.А. Красницкого, И.В. Горского, Л.П. Павловой, Л. И. Гончаренко, О.Ф. Тимофеевой.

Методической основой диссертационной работы явились принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, оценок.

Нормативно-правовой базой исследования послужили законодательные акты Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, регламентирующие финансово-экономические и налоговые отношения, инструктивные материалы по вопросам налогообложения и налогового администрирования, а также материалы Верховного суда Российской Федерации, Высшего арбитражного суда Российской Федерации, судов общей юрисдикции и арбитражных судов субъектов Российской Федерации.

Информационной базой при написании диссертационной работы стали статистические и аналитические материалы Федеральной налоговой службы России, Министерства финансов России, Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, Министерства экономического развития России, Счетной палаты Российской Федерации, Совета Федерации России, Государственной думы Федерального собрания России.

При подготовке диссертации использованы научные монографии российских экономистов, статьи в периодических изданиях, ресурсы Интернет сети. Также были использованы материалы научных исследований, проведенных кафедрой "Налогов и налогообложение" ФГОУ ВПО "Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации", кафедрой экономики и управления Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации, ка-

федрой экономики и организации городского хозяйства Московского института коммунального хозяйства и строительства.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 2.9 Паспорта специальностей ВАК (специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит).

Научная новизна результатов исследования заключается в уточнении и развитии теоретических положений об отраслевой специфике налогового администрирования на примере организаций ЖКХ, которые могут послужить основой для дальнейшего совершенствования налогового законодательства в области повышения эффективности налогового контроля. Следующие положения диссертационной работы являются новыми:

- на основе анализа специфики деятельности организаций в сфере ЖКХ доказана необходимость организации налогового администрирования с учетом отраслевых особенностей. Разработка данного направления послужит основой для теоретических исследований и практических рекомендаций, ориентированных на повышение эффективности налогообложения доходов организаций в отрасли ЖКХ;
- теоретически обоснован объект налогового администрирования, которым выступает налоговая система. Данный объект по своему содержанию шире, чем налоговые отношения, которые рассматриваются в качестве объекта налогового администрирования такими экономистами, как, например, А.З. Дадашев, А.В. Лобанов;
- предложено определение налогового потенциала отрасли: «финансовые ресурсы отрасли в масштабах региона, подлежащие аккумулярованию в бюджет в соответствии с действующей системой налогообложения». Данная дефиниция отличается от имеющихся в современной экономической литературе определений налогового потенциала тем, что она объединила отраслевой и региональный аспекты;
- обоснована необходимость создания в субъектах Российской Федерации межрайонных инспекций ФНС России по отрасли ЖКХ. Существенная отраслевая специфика ЖКХ, связанная с использованием в отрасли многообразных видов собственности и организационно-правовых форм ведения хозяйства, наличием элементов монополизма и государственного регулирования тарифов, создает основу для применения различных схем минимизации налоговых платежей.

- на основе анализа отраслевых особенностей ЖКХ разработана специальная методика оценки налогового потенциала организаций жилищно-коммунальной сферы в пределах определенной территории.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования законодательными и исполнительными органами власти предложенных в работе рекомендаций для разработки поправок к налоговому законодательству, направленных на повышение эффективности регулирования налоговых отношений в ЖКХ и качества налогового контроля.

Практическую значимость имеют следующие положения диссертационной работы:

- определены показатели, на которых должна базироваться методика оценки налогового потенциала ЖКХ: уровень потребности в жилищно-коммунальных услугах и установленные тарифы на данные услуги;
- в качестве основного метода налогового прогнозирования в сфере ЖКХ предложен метод оценки фактически поступивших платежей;
- разработан комплекс дополнительных контрольных мероприятий для проведения налоговых проверок предприятий жилищно-коммунального хозяйства;
- предложено установление пониженной ставки НДС в размере 10% для услуг организаций жилищно-коммунального хозяйства, что позволит снизить тарифы и уменьшить негативные социальные последствия введения рыночных начал в отрасли;
- определены перспективы реструктуризации задолженности предприятий ЖКХ по налогам и сборам в связи с большими и примерно равными между собой объемами как дебиторской, так и кредиторской задолженности предприятий ЖКХ;
- предложено введение налоговых каникул с целью стимулирования развития отрасли, в частности, субъектов малого предпринимательства.

Апробация результатов, внедрение и публикации. Разработанный в диссертации перечень показателей для оценки налогового потенциала организаций ЖКХ, а также комплекс контрольных мероприятий для проведения налоговых проверок предприятий жилищно-коммунальной отрасли использовались в практической работе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 45 по г. Москве.

Основные положения диссертационной работы используются в преподавании дисциплин «Налоговое администрирование», «Отраслевые особенности налогообложения» в ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской

Федерации». Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

Положения диссертации докладывались на Первой Всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием на тему «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития» (Уфа, Уфимский государственный авиационный технический университет (УГАТУ), 2007) и на Всероссийской научно-практической конференции на тему «Совершенствование публичного управления в сфере реализации приоритетных национальных проектов» (Тюмень, Тюменский государственный университет (ТГУ), 22-23 ноября 2007).

По теме диссертации опубликовано 4 работы общим объемом 2,15 п. л. (авторский объем 1,77 п.л.), в т.ч. 1 работа объемом 0,5 п.л. в журнале, рекомендованном ВАК.

Структура и содержание работы обусловлены логикой, целью и задачами проведенного исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Объем диссертации составляет 158 страниц, общее число источников – 173. Структура работы представлена в таблице 1.

Таблица 1

СТРУКТУРА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Наименование глав	Наименование параграфов	Количество		
		Таблиц	Рисунков	Приложений
Введение				
Глава 1. Отраслевая специфика налогового администрирования организаций жилищно-коммунального комплекса.	1.1 Организации жилищно-коммунального хозяйства как субъекты налогообложения		1	
	1.2 Особенности налогового администрирования организаций жилищно-коммунального хозяйства			

Глава 2. Анализ практики налогового администрирования организаций жилищно-коммунального хозяйства.	2.1 Налоговое планирование и налоговое регулирование в сфере жилищно-коммунального хозяйства на этапе ее реформирования	1	2	
	2.2 Современное состояние налогового контроля в жилищно-коммунальном хозяйстве			
Глава 3. Пути совершенствования налогового администрирования организаций жилищно-коммунального хозяйства.	3.1 Направления развития налогового планирования и налогового регулирования в жилищно-коммунальном хозяйстве	3		1
	3.2. Оптимизация методики налогового контроля в сфере жилищно-коммунального хозяйства			2
Заключение				
Список литературы				
Приложения		3		3

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В соответствии с целью и задачами в диссертационной работе исследованы три группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием отраслевой специфики налогового администрирования жилищно-коммунального хозяйства. Неотъемлемой частью современной экономики, которая во многом определяет качество жизни населения страны, выступает ЖКХ. В Российской Федерации ЖКХ представляет собой многоотраслевой комплекс¹, который находится в процессе реформирования. В диссертационной работе исследованы основные факторы, которые оказывают влияние на формирование специфики как самого механизма налогообложения до-

¹ ЖКХ включает более 25 подотраслей и свыше 70 видов экономической деятельности. К жилищно-коммунальным услугам относятся жилищные услуги: содержание, текущий и капитальный ремонты жилищного фонда; коммунальные услуги: водоснабжение, водоотведение, теплоснабжение, горячее водоснабжение, газоснабжение, электроснабжение, вывоз бытовых отходов, обслуживание лифтового хозяйства; прочие услуги: бань, гостиниц, работы по благоустройству территорий и т.д.

ходов субъектов ЖКХ, так и организации налогового администрирования в данной сфере экономики.

Становление и развитие рыночной экономики в России привело к существенным изменениям в составе и структуре хозяйствующих субъектов на рынке жилищно-коммунальных услуг. В настоящее время на рынке жилищно-коммунальных услуг можно выделить пять групп хозяйствующих субъектов, каждая из которых имеет определенную специфику налогообложения и налогового администрирования. К первой группе относятся муниципальные унитарные предприятия (МУП), которые в большинстве случаев были созданы на базе существовавших в советское время учреждений жилищно-коммунального комплекса. Вторая группа включает частные компании различных организационно-правовых форм (общества с ограниченной ответственностью, закрытые акционерные общества и т.п.). Третья группа – это товарищества собственников жилья (ТСЖ) - некоммерческие организации, объединения собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения его эксплуатации, владения, пользования и распоряжения. К четвертой группе относятся управляющие компании, которые являются фактическими посредниками между поставщиками услуг и их потребителями. В настоящее время управляющие компании выступают как альтернатива существующим МУПам, занятым распределением государственного заказа на оказание жилищно-коммунальных услуг. При дальнейшем развитии деятельности управляющих компаний они могут значительно минимизировать затраты граждан на оплату услуг ЖКХ, сделать финансовые отношения в сфере своей деятельности более прозрачными, детально контролируя все расходы и доходы, действуя в интересах граждан. В пятую группу входят индивидуальные предприниматели. В настоящее время такая организационно-правовая форма мало распространена в сфере услуг ЖКХ. Например, в Ростовской области доля индивидуальных предпринимателей в ЖКХ составляет менее 1%.² Индивидуальные предприниматели преимущественно занимаются мелким ремонтом инженерно-технических сооружений непосредственно в жилых помещениях и местах общего пользования (водопровод, канализация, электропроводка и т.п.). В диссертационной работе проанализировано соотношение частных и муниципальных предприятий на рынке ЖКХ по регионам и видам предос-

² Доклад о состоянии и развитии малого предпринимательства, мерах его государственной поддержки в Ростовской области, проблемах и возможных путях решения. Сайт администрации Ростовской области. URL: <http://www.donland.ru/print/info.asp?infoId=6010> (дата обращения 11.04.2009).

тавляемых услуг, выявлены факторы, препятствующие развитию такой прогрессивной формы организации деятельности, как ТСЖ (психологическая неготовность большинства граждан взять на себя ответственность по управлению жилищным фондом, а также экономические и административные барьеры на пути создания ТСЖ).

Важным условием, оказывающим влияние не только на механизм налогообложения, но и на специфику построения налогового администрирования, является монополизм, который представляет собой неотъемлемую характеристику рынка жилищно-коммунальных услуг. Естественные монополии присутствуют в таких отраслях ЖКХ, как газоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, водоснабжение и водоотведение. В основе монополизма коммунальных предприятий лежит территориальное объединение потребителей единой системой инженерного обеспечения, что позволяет говорить о технологическом типе естественных монополий на рынке жилищно-коммунальных услуг. Естественные монополии в ЖКХ неустранимы в силу неразрывности процессов производства и потребления их продукции и территориального характера размещения потребителей. Как справедливо отмечает А.Н. Ряховская, использование альтернативных способов производства услуг не устраняет существующую монополию, а занимает место рядом, образуя новую монополию, на новой территории с новыми потребителями.³ При этом естественная монополия в ЖКХ позволяет получать экономический эффект от масштаба производства. Вместе с тем, наличие естественных монополий на рынке жилищно-коммунальных услуг оказывает влияние на процесс ценообразования, что должно быть учтено при организации налогового контроля.

Проведенный в диссертационной работе анализ действующего налогового законодательства показал наличие в нем некоторых пробелов, которые ставят более прогрессивные формы хозяйствования (ТСЖ) в менее благоприятные условия по сравнению с менее эффективными формами организации хозяйственной деятельности (МУП).⁴ Муниципальные предприятия имеют преимущества с точки зрения налогообложения, так как значительную часть средств получают в виде бюджетных ассигнований, которые не включаются в налоговую базу по ряду налогов (например, налог на прибыль организаций). ТСЖ, являясь некоммерческими органи-

³ Ряховская А.Н., Таги-Заде Ф.Г. О монополии коммунальных предприятий // Реформа ЖКХ: Информ. журнал. М., "Орион-информ". 2004 г. № 2.

⁴ Так, согласно опросу, проведенному ВЦИОМ в 42 субъектах РФ 22-23 ноября 2008 г., 36% опрошенных посчитали частные компании более эффективными, 36% затруднились ответить, 28% поддержали государственные организации.

зациями, признаются плательщиками налога на прибыль и обязаны вести раздельный учет доходов и расходов в рамках целевого финансирования и целевых поступлений. Сложившаяся правоприменительная практика выявила следующую коллизию. В настоящий момент отсутствует единство законодательной базы, регулирующей отношения в области налогообложения ЖКХ, что, соответственно, порождает те или иные противоречия экономического и административного характера. Устранение таких противоречий путем внесения соответствующих изменений в действующие и введение в действие новых нормативно-правовых актов – важная задача, которую необходимо решить для скорейшей реализации положений концепции жилищно-коммунальной реформы в том виде, в каком они изначально планировались. Решение этой задачи будет способствовать не только положительным изменениям в налогообложении ЖКХ, но и, соответственно, повышению эффективности налогового администрирования жилищно-коммунальной отрасли.

Одним из направлений налоговой политики в РФ на период 2007 – 2012 годов признано качественное совершенствование налогового администрирования. Эффективное решение данной задачи во многом зависит от дальнейшего развития теории налогового администрирования. В настоящее время в теории налогового администрирования не сформировалась единая научная позиция относительно понимания содержания налогового администрирования и его структурных элементов. Исследование содержания налогового администрирования в диссертационной работе базировалось на классической теории управления, согласно которой управлению присущи следующие функции: прогнозирование и планирование; организация работы; мотивация; координация и регулирование; контроль, учет и анализ. В этой связи сделан вывод о некорректности отождествления налогового администрирования с управлением налоговыми отношениями (данный подход к трактовке содержания налогового администрирования присущ ряду российских ученых: О.А. Мирановой, Ф.Ф. Ханафееву).

Администрирование представляет собой управление в широком смысле слова. Поэтому и налоговое администрирование следует рассматривать как управление налоговой системой и налогообложением в целом (данной точки зрения придерживаются, например, А.И. Пономарев и Т.В. Игнатова). На позициях широкой трактовки содержания налогового администрирования стоят и те ученые, которые понимают под налоговым администрированием управление налоговыми отношениями. Анализ взглядов российских ученых на содержание понятий «налоговая система» и «налоговые отношения» позволили в диссертационной работе сделать вывод

о том, что налоговая система шире понятия налоговые отношения. Налоговое администрирование необходимо трактовать как управление налоговой системой в целом с целью обеспечения эффективности ее функционирования. Деятельность по управлению налоговой системой в соответствии с российским налоговым законодательством возложена на соответствующие уполномоченные органы (в первую очередь Министерство финансов и Федеральная налоговая служба Российской Федерации). Согласно классической теории управления одной из функций управления является контроль. Данная функция приобретает особое значение при управлении налоговой системой, так как налоги затрагивают базовые экономические интересы участников налоговых отношений. Именно значимость налогового контроля с точки зрения управления налоговой системой и обусловила достаточно широкое распространение среди российских экономистов взглядов, в соответствии с которыми под налоговым администрированием понимается организация и проведение налогового контроля. В диссертационной работе сформулировано определение налогового администрирования как деятельности уполномоченных органов власти и управления, направленной на обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля.

Налоговое администрирование выступает как система, которая направлена на достижение цели через решение конкретных задач. Данная система имеет внутреннюю структуру и строится на определенных принципах. Результативность налогового администрирования достигается при соблюдении как общих, так и специальных принципов управления. К последним относятся предсказуемость (адекватная и своевременная реакция уполномоченных органов на различные модели поведения налогоплательщиков), эффективность (достижение требуемых результатов при минимальных затратах). Цель налогового администрирования по обеспечению эффективности функционирования налоговой системы предопределяет и его основные задачи: обеспечение собираемости налогов (как индикатора налогового контроля); совершенствование налогового законодательства (для устранения имеющихся пробелов и противоречий).

Общие функции управления находят свое отражение в структурных элементах налогового администрирования. К элементам налогового администрирования следует отнести налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Первый структурный элемент соответствует планированию и прогнозированию как функции управления в целом. Налоговое регулирование отражает такие функции управления, как организация работы, координа-

ция, регулирование. Налоговый контроль соответствует завершающему этапу любого управленческого решения и соответствующей функции общего управления.

Вторая группа проблем, рассматриваемых в диссертации, связана с определением эффективности налогового администрирования в сфере ЖКХ. В диссертационной работе изучены вопросы формирования налогового потенциала и налоговой нагрузки в ЖКХ, а также современные проблемы налогового регулирования и организации налогового контроля в отрасли.

Необходимой составляющей эффективного налогового администрирования, в том числе налогового администрирования в сфере ЖКХ, является корректная оценка налогового потенциала и налоговой нагрузки как основ прогнозирования сумм налоговых поступлений в бюджет. В настоящее время существуют различные методики оценки налогового потенциала, каждая из которых обладает определенными преимуществами. Разработка конкретной методики оценки должна базироваться на содержательной характеристике самого понятия «налоговый потенциал». В настоящее время в российской экономической литературе используются понятия «налоговый потенциал» (например, в работах Л.И. Гончаренко, О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева), «налоговый потенциал отрасли» (А.А. Курникова), «налоговый потенциал региона». Развитие теории налогового администрирования сопровождается активными исследованиями понятия «налоговый потенциал», разработкой конкретных методик его оценки. При этом, как правило, исследования российских экономистов направлены в основном на изучение налогового потенциала в целом, а также с учетом регионального уровня. Вопросам изучения налогового потенциала отрасли, разработке методик его оценки уделяется необоснованно мало внимания. Вместе с тем, оценка налогового потенциала в отраслевом аспекте позволяет налоговым органам получать более подробную и достоверную информационную модель подобного потенциала.

Проведенный в диссертационной работе анализ имеющихся в экономической литературе подходов к трактовке понятия «налоговый потенциал» позволил дать следующее определение налогового потенциала отрасли: финансовые ресурсы отдельной отрасли в масштабах региона, подлежащие аккумулированию в бюджет в соответствии с действующей системой налогообложения.

В российской и зарубежной практике в настоящее время используются различные методики оценки налогового потенциала. Российские налоговые органы наиболее широко пользуются методом анализа фактических поступлений платежей. Также данный метод, основанный на анализе имеющихся статистических

данных, нередко используется налоговыми органами для прогнозирования налоговых платежей на последующие периоды, что нельзя признать обоснованным. Данная методика не может быть единственно используемой. Она необходима как часть сложного многокомпонентного процесса. Метод анализа фактических поступлений налоговых платежей плохо отражает специфику ЖКХ, особенно в условиях современного реформирования, когда растет число новых предприятий, появляются новые формы организаций. Использование данного метода также приводит к искажению информационных потоков в условиях уклонения от налогов, "оптимизации" налоговых платежей налогоплательщиками, что имеет существенные масштабы и в сфере ЖКХ. Вместе с тем информация о фактически поступивших платежах необходима не только для использования при всесторонней оценке налогового потенциала, но и для налогового планирования в целом, а также для оценки эффективности налогового контроля. В зарубежных странах широкое распространение получила методика «репрезентативной налоговой системы» (РНС), которая носит более комплексный характер. Данная методика разработана экспертной комиссией США по межбюджетным отношениям и активно используется в США, Канаде, Германии, Китае и других странах. Суть РНС состоит в расчете суммы бюджетных платежей, которые могут быть собраны в регионе при условии среднего уровня налоговых усилий и одинаковом составе налогов и ставок налогообложения во всех регионах. Для применения этого метода необходимо иметь сведения по всем регионам страны. Имея данные о фактически собранных суммах налогов и их налоговых базах, можно рассчитать объем поступлений по отдельному региону. Именно эта величина и принимается за меру налогового потенциала региона.

Метод РНС может быть использован применительно к оценке налогового потенциала ЖКХ. Сравнение территориальных показателей даже в масштабах РФ достаточно просто, поскольку в подавляющем большинстве субъектов организации ЖКХ работают на одинаковых принципах. Кроме того, организации ЖКХ присутствуют во всех регионах (в отличие, например, от сектора нефтедобычи), отличия лежат обычно в уровне количественных показателей. Вместе с тем методу РНС присущ такой недостаток, как чрезмерная трудоемкость сбора, обработки большого числа данных.

Определенную перспективу в использовании для оценки величины налогового потенциала имеет такой документ, как налоговый паспорт региона. В последние годы проводятся научно-практические разработки по созданию данного документа. Налоговый паспорт региона позволяет оценить существующую налоговую базу ре-

гиона, уровень налоговой нагрузки по отдельным видам налогов в динамике, а также разработать прогноз поступлений налогов и сборов по региону как в условиях действующего налогового законодательства, так и с учетом возможных изменений его отдельных норм.

Определенный интерес представляет подход к расчету налогового потенциала, предложенный Минфином РФ для оценки налогового потенциала муниципального образования, где определяющими параметрами являются объемы добавленной стоимости, данные прогноза экономической ситуации, а также вводится поправочный коэффициент, зависящий от отраслевой структуры экономики.

На основе анализа достоинств и преимуществ каждой из рассмотренных в диссертационной работе методик оценки налогового потенциала сделан вывод о невозможности их применения для оценки налогового потенциала ЖКХ без соответствующей адаптации к специфике отрасли. Необходима разработка специальной методики для оценки налогового потенциала жилищно-коммунальной сферы в пределах определенной территории, которая должна максимально учитывать особенности ЖКХ, отличаться простотой расчетов и низкими затратами по практическому использованию (как, например, внедрение налогового паспорта региона).

Структурным элементом налогового администрирования выступает налоговое регулирование, которое имеет особое значение в сфере ЖКХ, особенно в период его реформирования. Одной из важнейших задач реформы ЖКХ является перевод отрасли из дотационной в безубыточную, что означает переход к 100% оплате потребителями услуг. Отмена регулирования тарифов на услуги ЖКХ логически ведет к росту налоговых поступлений в данной отрасли. Однако вопрос регулирования тарифов ЖКХ в настоящее время имеет чрезвычайно высокую социальную значимость. Согласно данным, полученным в ходе опроса, проведенного фондом "Общественное мнение", 45% россиян убеждены, что повышение платы за коммунальные услуги намного ухудшит их материальное положение, 33% полагают, что ухудшит, но не намного, и только 6% опрошенных считают, что повышение тарифов никак не скажется на их достатке.⁵ Для сравнения приведем рисунок, отображающий данные по доле оплаты жилищно-коммунальных услуг в совокупном доходе семьи в России и странах Евросоюза.⁶

⁵ Антонов Н.В., Татевосова Л.И. Социальная эффективность субсидирования населения на оплату ЖКУ // Реформа ЖКХ - № 5, 2006.

⁶ Башмаков И.А. Тарифы на жилищно-коммунальные услуги. Есть ли предел роста? // Энергосбережение. № 6, 2003.

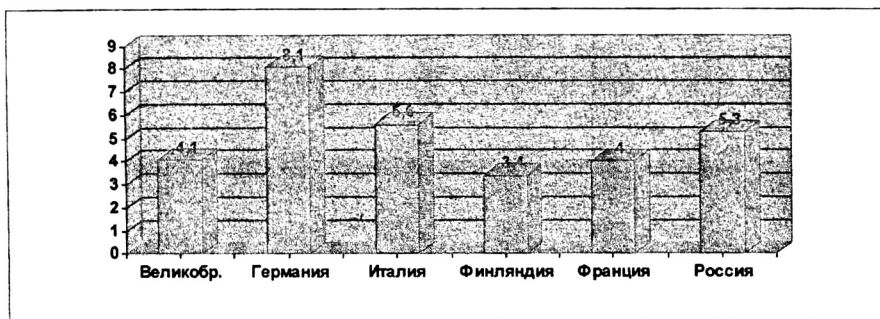


Рис. 1. Доля семейного дохода (в %), идущая на оплату жилищно-коммунальных услуг в РФ и ряде стран Евросоюза

Регулирование тарифов, если его рассматривать непосредственно с точки зрения налогового администрирования, может значительно сократить налоговую базу по отдельным налогам, а значит и налоговые поступления.

На основе анализа действующего законодательства в диссертационной работе обосновано положение о дискриминационном характере налогообложения в ЖКХ по отношению к негосударственным предприятиям. В настоящее время отсутствуют не только стимулы для инвестирования, но и равные конкурентные возможности для организаций различных форм собственности. Перспективными являются предложения российских ученых о переходе от помощи отдельным предприятиям ЖКХ к адресным субсидиям определенным категориям граждан при установлении стопроцентной оплаты стоимости жилищно-коммунальных услуг.

Одним из инструментов современного налогового регулирования является инвестиционный налоговый кредит (ИНК). По официальным данным износ коммунальной инфраструктуры превышает 60%.⁷ Потери котельных в результате применения устаревших технологий достигают 12,5% и выше, 53% водопроводного и канализационного оборудования находятся в аварийном состоянии.⁸ В этих условиях сфера ЖКХ объективно испытывает потребности в осуществлении инвестиций в реконструкцию и обновление. Однако, по данным ФНС, ни одна из компаний, осуществляющих деятельность в сфере ЖКХ, не подала документов на предоставление ИНК. Наиболее реальны две причины. Налогоплательщики не желают

⁷ Доклад рабочей группы Государственного совета Российской Федерации по вопросам реформирования и реструктуризации жилищно-коммунального хозяйства. Сайт Президента Российской Федерации. URL: <http://www.kremlin.ru/text/docs/2001/05/30254.shtml> (дата обращения 17.02.2009).

⁸ Ражев С.П. Общее заключение о реформировании ЖКХ. URL: <http://www.budgetrf.ru/Publications/Magazines/VestnikSF/2004/vestniksf234-14/vestniksf234-14150.htm> (дата обращения 02.02.2009).

прибегать к ИНК, так как используют иные схемы минимизации налоговых платежей, в том числе нелегитимные. Либо получение ИНК связано с большими трудностями формально-бюрократического характера.

Отдельным элементом налогового регулирования является реструктуризация задолженности по налогам и сборам. Данная проблема имеет особое значение, поскольку ослабление груза задолженности должно существенно оздоровить финансовую ситуацию в ЖКХ. Подобные меры были приняты в сельском хозяйстве и, по результатам, оказались эффективными для развития отрасли.

Неотъемлемой частью налогового администрирования является налоговый контроль. В настоящее время отсутствуют специальные методики организации и проведения налогового контроля субъектов ЖКХ, что значительно снижает эффективность контрольной работы в данной сфере экономики. Наличие в сфере ЖКХ субъектов хозяйствования разных организационно-правовых форм, разных видов деятельности, а также многозвенность экономических отношений объективно требуют разработки специальных методик налогового контроля. В диссертационной работе выявлена специфика осуществления учетно-аналитической работы, методологии проведения камеральных налоговых проверок, методология планирования и проведения выездных налоговых проверок применительно к сфере ЖКХ. Актуальной проблемой в настоящее время остается разработка отраслевых методик проверки отчетности налогоплательщиков как основы повышения эффективности аналитической работы налоговых органов по планированию и проведению налоговых проверок. Специальная методика нужна и для сферы ЖКХ. Важным шагом в области повышения качества налогового контроля, гармонизации отношений налоговых органов и налогоплательщиков, усиления прозрачности работы налоговых органов стала разработка Федеральной налоговой службой Концепции планирования выездных проверок, включающей 12 критериев отбора организаций для проведения выездной проверки. Вместе с тем, не все критерии имеют одинаково важное значение для организации контроля в различных отраслях экономики, в том числе и в ЖКХ. Например, такой критерий, как опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг), не всегда является показательным в связи с зачастую все прогрессирующим ростом задолженности потребителей услуг.

В диссертационной работе отмечена особая важность истребования документов у контрагентов. Данная мера имеет высокую значимость для проведения налогового контроля в ЖКХ, особенно в условиях отмены встречных налоговых прове-

го фонда; T1 – количество лет, оставшихся до проведения капитального ремонта 1-го объекта в соответствии с действующими нормативами; T2 – количество лет, оставшихся до проведения капитального ремонта 2-го объекта в соответствии с действующими нормативами; T_n – количество лет, оставшихся до проведения капитального ремонта n-го объекта в соответствии с действующими нормативами.

Важным направлением совершенствования налогового администрирования в ЖКХ является реструктуризация задолженности по налогам и сборам. По данным Минрегиона, кредиторская задолженность предприятий ЖКХ достигла в 2006 г. 303 млрд. руб., из них задолженность по налогам и сборам – 87 млрд. руб., дебиторская – 305 млрд. руб.

Ослабление груза задолженности должно существенно оздоровить финансовую ситуацию в ЖКХ. Соответственно, улучшение финансовой ситуации на предприятиях отрасли будет способствовать в конечном итоге повышению уровня собираемости налогов и, следовательно, соответствовать задачам налогового администрирования.

В работе обоснована необходимость введения ставки НДС в размере 10% для услуг жилищно-коммунального комплекса. Установление пониженной ставки НДС (по аналогии с продовольственными товарами, лекарствами) позволит снизить тарифы на услуги, что имеет важное социальное значение в условиях проводимой жилищной реформы, ориентированной на формирование рыночных отношений в ЖКХ.

В диссертации рассмотрены перспективы введения для организаций ЖКХ налоговых каникул, что будет способствовать высвобождению средств для ремонта и замены устаревшего оборудования и, соответственно, повышению эффективности деятельности предприятий ЖКХ.

В диссертационной работе также высказано предложение о целесообразности создания специализированных подразделений налоговых органов, а именно межрайонных налоговых инспекций по организациям жилищно-коммунального комплекса. Во-первых, создание специализированной налоговой инспекции позволит повысить качество проведения налоговых проверок и эффективность выявления новых схем уклонения от уплаты налогов. Во-вторых, создание отраслевых межрайонных инспекций позволит не только повысить эффективность администрирования, но и снизить расходы на содержание аппарата налоговых органов, что под-

тверждено практикой создания межрайонных налоговых инспекций по администрированию ряда других отраслей.

Экономическая структура ЖКХ характеризуется многозвенностью, когда услуги поставляются ресурсоснабжающей организацией посреднику (жилищной организации: ДЕЗу, товариществу собственников жилья, управляющей компании и т. д.), а затем уже от посредника к конечному потребителю услуги. В этой связи представляется целесообразным при проведении камеральной налоговой проверки обязательно истребовать документы у поставщиков услуг для сравнения их с документами, представленными проверяемыми ТСЖ или УК.

Проведенный в диссертационной работе анализ Концепции планирования выездных проверок позволил обосновать необходимость введения дополнительного критерия, а именно, значительный рост числа организаций ЖКХ, осуществляющих деятельность на конкретной подведомственной территории. Число потребителей на рынке жилищно-коммунальных услуг ограничен числом жителей на данной территории. Постановка на учет в налоговых органах большого числа предприятий, занятых, согласно учредительным документам, сходным видом деятельности, является косвенным показателем уклонения от уплаты налогов. Рост числа зарегистрированных налогоплательщиков в данном случае свидетельствует о создании многоступенчатой системы переуступки услуг с искажением отчетных данных.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:

1. Баев В.В., Пинская М.Р. Особенности налогообложения ЖКХ // Правовые вопросы строительства. – М., 2007. - № 1. 0,75 п.л. (авт. – 0,37 п.л.).
2. Баев В.В. Пути совершенствования налогового администрирования жилищно-коммунального хозяйства // Вестник Финансовой академии¹. – М., 2008. - № 4 (48).
3. Баев В.В. Перспективы развития налогового администрирования жилищно-коммунального хозяйства // Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры "Налоги и налогообложение" Финансовой академии при Правительстве РФ. Выпуск 6 – М.: ФА, 2008. 0,5 п.л.
4. Баев В.В. К вопросу об объекте и структуре налогового администрирования // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – М., 2010. - № 2 (26). 0,4 п.л.

¹ Входит в перечень изданий, рекомендованных ВАК

